



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

8 noiembrie 2018 *

„Trimitere preliminară – Taxa pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Scutiri – Articolul 146 alineatul (1) litera (e) și articolul 153 – Operațiuni de transport rutier legate direct de exportul de bunuri – Prestare de servicii efectuată de intermediari care participă la asemenea operațiuni – Regimul probatoriu aferent exportului bunurilor – Declarație vamală – Carnetul TIR”

În cauza C-495/17,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunalul Prahova (România), prin decizia din 14 februarie 2017, primită de Curte la 14 august 2017, în procedura

Cartrans Spedition SRL

împotriva

Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Ploiești - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova,

Direcției Regionale a Finanțelor Publice București - Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii,

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din doamna A. Prechal (raportoare), președinta Camerei a treia, îndeplinind funcția de președinte al Camerei a șaptea, doamna C. Toader și domnul A. Rosas, judecători,

avocat general: doamna E. Sharpston,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Cartrans Spedition SRL, de R. Ioniță și de R. Popescu, în calitate de agenți;
- pentru guvernul român, inițial de R.-H. Radu și ulterior de C.-R. Canțâr, de C.-M. Florescu și de O.-C. Ichim, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de L. Lozano Palacios și de L. Radu Bouyon, în calitate de agenți,

* Limba de procedură: română.

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 12 iulie 2018,
pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 146 alineatul (1) litera (e) și a articolului 153 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Cartrans Spedition SRL (denumită în continuare „Cartrans”), pe de o parte, și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Prahova (România) și Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii (România), pe de altă parte, în legătură cu refuzul autorităților fiscale de a scuti de taxa pe valoarea adăugată (TVA) mai multe operațiuni de transport efectuate pentru exportul de bunuri având ca destinație țări terțe, la care a participat Cartrans.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva TVA

- 3 În capitolul 1, intitulat „Dispoziții generale”, din titlul IX, intitulat „Scutiri”, al Directivei TVA, articolul 131 din aceasta prevede:

„Scutirile prevăzute la capitolele 2-9 se aplică fără să aducă atingere altor dispoziții comunitare și în conformitate cu condițiile pe care statele membre le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și directă a acestor scutiri și de a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz.”

- 4 Cuprins în capitolul 6, intitulat „Scutiri la export”, din titlul IX al Directivei TVA, articolul 146 alineatul (1) din aceasta prevede:

„Statele membre scutesc următoarele operațiuni:

- (a) livrarea de bunuri expediate sau transportate la o destinație din afara [Uniunii Europene] de către vânzător sau în contul acestuia;

[...]

- (e) prestarea de servicii, inclusiv transportul și operațiunile accesorii acestuia, dar exceptând prestarea de servicii scutite în conformitate cu articolele 132 și 135, atunci când acestea sunt legate direct de exportul sau importul bunurilor [...].”

- 5 În capitolul 9, intitulat „Scutiri pentru prestările de servicii efectuate de către intermediari”, din titlul IX al Directivei TVA, articolul 153 primul paragraf din aceasta prevede:

„Statele membre scutesc prestarea de servicii efectuată de către intermediari, care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia participă la operațiunile prevăzute la capitolele 6, 7 și 8 sau la operațiunile efectuate în afara [Uniunii].”

Codul vamal

- 6 Potrivit articolului 4 punctele 16 și 17 din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92 al Consiliului din 12 octombrie 1992 de instituire a Codului vamal comunitar (JO 1992, L 302, p. 1, Ediție specială 02/vol. 5, p. 58), astfel cum a fost modificat prin Regulamentul nr. 648/2005 al Parlamentului European și al Consiliului din 13 aprilie 2005 (JO 2005, L 117, p. 13, Ediție specială, 02/vol. 17, p. 220) (denumit în continuare „Codul vamal”):

„În sensul prezentului cod, se aplică următoarele definiții:

[...]

16. «Regim vamal» reprezintă:

[...]

(b) tranzitul;

[...]

(h) exportul;

17. «Declarație vamală» reprezintă documentul în care o persoană indică în forma și modalitatea prevăzută dorința de a plasa mărfurile sub un anumit regim vamal.”

- 7 Cuprins în secțiunea 1, intitulată „Plasarea mărfurilor sub un regim vamal”, din capitolul 2, intitulat „Regimuri vamale”, din titlul IV, intitulat „Destinația vamală”, al Codului vamal, articolul 59 din acesta prevede:

„(1) Toate mărfurile destinate plasării sub un regim vamal fac obiectul unei declarații pentru regimul vamal respectiv.

(2) Mărfurile comunitare declarate pentru un regim de export de perfecționare pasivă, de tranzit sau de antrepozit vamal sunt supuse supravegherii vamale din momentul acceptării declarației vamale până în momentul în care ele părăsesc teritoriul vamal al [Uniunii], sunt distruse sau declarația vamală este invalidată.”

- 8 La punctul I, intitulat „Dispoziții generale”, din cuprinsul punctului B, intitulat „Tranzit extern”, din secțiunea 3, intitulată „Regimuri suspensive și regimuri cu impact economic”, din același capitol 2, articolul 91 din Codul vamal prevede:

„(1) Regimul de tranzit extern permite circulația dintr-un punct într-altul pe teritoriul vamal al [Uniunii]:

[...]

(b) a mărfurilor comunitare, în cazul și în condițiile determinate în conformitate cu procedura comitetului, pentru a evita ca produsele care fac obiectul sau beneficiază de măsuri de export să poată fi sustrate acestor măsuri sau să beneficieze nejustificat de acestea.

(2) Circulația menționată în alineatul (1) are loc:

[...]

(b) fie în baza unui carnet TIR (Convenția TIR) cu condiția ca aceste transporturi:

1. să fi început sau să se fi încheiat în afara [Uniunii]

[...]”

9 Inclus în secțiunea 4, intitulată „Exportul”, din același capitol 2, articolul 161 alineatele (1) și (2) din Codul vamal prevede:

„(1) Regimul de export permite mărfurilor comunitare să iasă de pe teritoriul vamal al [Uniunii].

Exportul presupune aplicarea formalităților de ieșire, inclusiv a măsurilor de politică comercială și, după caz, a drepturilor de export.

(2) [...] toate mărfurile comunitare destinate exportului sunt plasate sub regimul de export.”

10 Inclus în titlul V, intitulat „Mărfuri care părăsesc teritoriul vamal al [Uniunii]”, al Codului vamal, articolul 182a alineatul (1) din acesta prevede:

„Mărfurile care părăsesc teritoriul vamal al [Uniunii], cu excepția mărfurilor aduse cu mijloace de transport care doar tranzitează, fără întrerupere, apele teritoriale sau spațiul aerian al teritoriului vamal, fac obiectul fie al unei declarații vamale, fie, în cazul în care nu este cerută o declarație vamală, al unei declarații sumare.”

11 Potrivit articolului 182b alineatele (1) și (2) din Codul vamal:

„(1) În cazul în care mărfurile care părăsesc teritoriul vamal al [Uniunii] au primit o destinație vamală pentru care există obligativitatea unei declarații vamale în conformitate cu legislația vamală, această declarație este depusă la biroul vamal înainte ca mărfurile să părăsească teritoriul vamal al [Uniunii].

(2) În cazul în care biroul vamal de export este diferit de biroul vamal de ieșire, biroul vamal de export comunică de îndată biroului vamal de ieșire sau pune la dispoziția acestuia, prin intermediul unui procedeu informatic, informațiile necesare.”

Convenția TIR

12 Convenția vamală privind transportul internațional de mărfuri sub acoperirea carnetelor TIR, semnată la Geneva la 14 noiembrie 1975 și aprobată în numele Comunității Economice Europene prin Regulamentul (CEE) nr. 2112/78 al Consiliului din 25 iulie 1978 (JO 1978, L 252, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 1, p. 197), a intrat în vigoare în privința Comunității Economice Europene la 20 iunie 1983. Toate statele membre sunt de asemenea părți la convenția menționată.

- 13 În versiunea sa modificată și consolidată, publicată prin Decizia 2009/477/CE a Consiliului din 28 mai 2009 (JO 2009, L 165, p. 1) (denumită în continuare „Convenția TIR”), Convenția TIR prevede la articolul 1:

„În sensul prezentei convenții:

- a) prin «transport TIR» se înțelege transportul mărfurilor de la un birou vamal de plecare la un birou vamal de destinație, sub regimul denumit regim TIR și stabilit prin prezenta convenție;
- b) prin «operațiune TIR» se înțelege partea unui transport TIR efectuată pe teritoriul unei părți contractante de la un birou vamal de plecare sau de intrare (de trecere) la un birou vamal de destinație sau de ieșire (de trecere);

[...]

- e) prin «descărcarea unei operațiuni TIR» se înțelege certificarea de către autoritățile vamale că operațiunea TIR a fost încheiată în mod corect pe teritoriul unei părți contractante. Aceasta se stabilește de către autoritățile vamale pe baza comparării datelor sau informațiilor disponibile la biroul vamal de destinație sau de ieșire (de trecere) cu cele disponibile la biroul vamal de plecare sau de intrare (de trecere);

[...]

- o) prin «titular» al unui carnet TIR se înțelege persoana căreia i s-a emis un carnet TIR în conformitate cu prevederile corespunzătoare ale convenției și în numele căreia s-a întocmit o declarație vamală sub forma unui carnet TIR indicându-se intenția de a plasa mărfurile sub regim TIR la biroul vamal de plecare. Titularul este responsabil pentru prezentarea vehiculului rutier, a ansamblului de vehicule sau a containerului, împreună cu încărcătura și carnetul TIR aferente, la biroul vamal de plecare, la biroul vamal de trecere și la biroul vamal de destinație, cu respectarea corespunzătoare a celorlalte prevederi relevante ale convenției;

[...]”

- 14 Articolul 4 din Convenția TIR prevede că mărfurile transportate sub regimul TIR pe care îl stabilește nu sunt supuse la plata sau la consemnarea drepturilor și a taxelor de import sau de export la birourile vamale de trecere.
- 15 Pentru punerea în aplicare a acestor facilități, Convenția TIR impune printre altele, astfel cum reiese din cuprinsul articolului 3 litera (b) din aceasta, ca mărfurile să fie însoțite, pe întreg parcursul transportului, de un document uniform, și anume carnetul TIR, care este destinat verificării legalității operațiunii.
- 16 Carnetul TIR este compus dintr-o serie de file care cuprind exemplarul nr. 1 și exemplarul nr. 2, fiecare având un cotor pe care figurează toate informațiile necesare, pentru fiecare teritoriu traversat utilizându-se o pereche de exemplare. La începutul operațiunii de transport, cotorul nr. 1 se depune la biroul vamal de plecare. Descărcarea are loc imediat după întoarcerea cotorului nr. 2 de la biroul vamal de ieșire situat pe același teritoriu vamal. Această procedură se repetă pentru fiecare teritoriu traversat, utilizându-se diferitele seturi de exemplare care se găsesc în același carnet.

Manualul de tranzit pentru regimul TIR

- 17 Manualul de tranzit pentru regimul TIR (Documentul TAXUD/1873/2007) a fost elaborat de Comisia Europeană în cadrul Comitetului Codului vamal (secțiunea tranzit – TIR). Cuprins în partea IX a acestui manual, articolul 1 din acesta prevede, la alineatul (2), următoarele:

„[...] [c]arnetul TIR este o declarație vamală pentru transportul de mărfuri. Acesta reprezintă dovada existenței garanției. [...] [El] începe să fie [utilizat] în țara de plecare și permite efectuarea controlului vamal pe teritoriul țărilor contractante de plecare, tranzit și destinație.”

Dreptul român

- 18 Articolul 143 alineatul (1) litera (c) din Legea nr. 571/2003 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (*Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003), în versiunea în vigoare la data faptelor din litigiul principal (denumit în continuare „Codul fiscal”), prevede:

„Sunt scutite de taxă:

[...]

- c) prestările de servicii, inclusiv transportul și serviciile accesorii transportului, altele decât cele prevăzute la articolul 141, legate direct de exportul de bunuri.”

- 19 Potrivit articolului 144¹ din Codul fiscal:

„Sunt scutite de taxă serviciile prestate de intermediarii care acționează în numele și în contul altei persoane, în cazul în care aceste servicii sunt prestate în legătură cu operațiunile scutite prevăzute la articolele 143 și 144 [...]”

- 20 Potrivit articolului 4 alineatul (2) din Ordinul nr. 2222/2006 al ministrului finanțelor publice privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la articolul 143 alineatul (1) literele a)-i), articolul 143 alineatul (2) și articolul 144 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (denumit în continuare „Ordinul ministerial nr. 2222/2006”):

„Scutirea de taxă prevăzută la articolul 143 alineatul (1) litera c) din Codul fiscal, pentru serviciile de transport de bunuri legate direct de exportul de bunuri, se justifică de prestator [...] Documentele pe baza cărora se justifică scutirea de taxă sunt:

- a) factura [...] sau, după caz, pentru persoanele care prestează efectiv serviciul de transport, documentul specific de transport [...];
- b) contractul încheiat cu beneficiarul;
- c) documentele specifice de transport prevăzute la alineatul (4), în funcție de tipul transportului, sau, după caz, copii de pe aceste documente;
- d) documente din care să rezulte că bunurile transportate au fost exportate.”

- 21 În observațiile lor scrise, atât guvernul român, cât și Comisia arată că articolul 4 alineatul (4) din Ordinul ministerial nr. 2222/2006, la care face trimitere articolul 4 alineatul (2) litera (c) din acesta, menționează printre altele „carnetul TIR” ca fiind un document specific de transport în cazul transportului rutier.

Litigiul principal și întrebările preliminare

- 22 Cartrans, o societate cu sediul în România, este un operator de intermediere de servicii de transport rutier de bunuri. În urma unei inspecții fiscale, acesteia i s-a notificat o decizie de impunere, adoptată la 13 august 2014, prin care i se solicită plata sumei de 16 203 lei (RON) (aproximativ 3 650 de euro) reprezentând TVA suplimentar de plată pentru șapte servicii de transport rutier legate direct de exportul unor bunuri, în sumă totală de 67 512 RON (aproximativ 15 160 de euro), din care trei au fost efectuate, între luna martie și luna mai a anului 2012, către Turcia, două au fost efectuate în luna august a anului 2012 către Georgia, unul a fost efectuat în luna februarie a anului 2013 către Irak, iar ultimul a fost efectuat în luna aprilie a anului 2014, având ca destinație Ucraina.
- 23 Potrivit raportului întocmit în urma finalizării acestei inspecții fiscale și potrivit deciziei de impunere menționate, Cartrans nu putea să beneficieze de scutirea de TVA în ceea ce privește serviciile de transport în cauză întrucât, în cadrul inspecției amintite, nu a fost în măsură să prezinte declarații vamale de export din care să poată rezulta că bunurile în discuție au fost exportate efectiv.
- 24 Cartrans a sesizat Tribunalul Prahova (România) cu o acțiune îndreptată împotriva deciziei de impunere. În susținerea acțiunii formulate, aceasta arată că documentele pe care le deține, în speță carnetele TIR și scrisorile de trăsură CMR (întocmite pe baza Convenției referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele, semnată la Geneva la 19 mai 1956, astfel cum a fost modificată prin Protocolul din 5 iulie 1978), vizate de serviciile vamale ale țărilor terțe în care au fost realizate exporturile, demonstrează caracterul real al exporturilor respective și justifică, în temeiul articolului 4 alineatul (2) litera (d) din Ordinul ministerial nr. 2222/2006, scutirea acestora de TVA. Cartrans precizează în special că respectivele carnete TIR cuprind atât mențiuni cu privire la bunurile în cauză, cât și certificarea unui tranzit vamal de la un birou de plecare până la un birou vamal de destinație.
- 25 În apărare, administrația fiscală arată că transporturile în discuție în litigiul principal nu pot constitui prestări de servicii scutite de TVA, din moment ce, deși documentele prezentate de Cartrans permit să se stabilească efectuarea prestării unor servicii de transport pe parcurs extern în beneficiul exportatorilor, ele nu dovedesc că bunurile au fost exportate efectiv. O asemenea probă ar impune, în temeiul legislației fiscale în vigoare, prezentarea declarației vamale de export.
- 26 În această privință, instanța de trimitere arată însă în special că în dreptul intern nu există vreo dispoziție legală care să prevadă în mod expres ce tip de document face dovada exportului bunurilor transportate.
- 27 În aceste condiții, Tribunalul Prahova a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) În scopul scutirii de TVA pentru operațiuni și servicii de transport aferente exportului de bunuri, conform [Directivei TVA], carnetul TIR vizat de oficiul vamal al țării de destinație reprezintă document justificativ al exportului bunurilor transportate, având în vedere regimul acestui document de tranzit vamal stabilit prin [Manualul de tranzit pentru regimul TIR] a[l] Comisiei Europene?
- 2) Articolul 153 din [Directiva TVA] se opune unei practici fiscale care impune contribuabilului să dovedească exportul mărfurilor transportate numai prin declarație vamală de export, refuzând acordarea dreptului de deducere a TVA pentru serviciile de transport al mărfurilor exportate în cazul absenței acestei declarații, deși exista carnet TIR vizat de vama țării de destinație?”

Cu privire la întrebările preliminare

- 28 Cu titlu introductiv, trebuie amintit că, potrivit articolului 153 primul paragraf din Directiva TVA, statele membre au obligația să scutească prestarea de servicii efectuată de intermediari care acționează în numele și în contul altei persoane, atunci când aceștia participă la operațiunile prevăzute printre altele în capitolul 6 din titlul IX al acestei directive.
- 29 Articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, care figurează în capitolul 6 din titlul IX al acesteia, prevede obligația statelor membre de a scuti de TVA prestarea de servicii, inclusiv transportul și operațiunile accesorii acestuia, atunci când acestea sunt legate direct de exportul de bunuri în afara Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 iunie 2017, L. Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punctul 20).
- 30 În speță, deși întrebările preliminare adresate Curții menționează articolul 153 din Directiva TVA, decizia de trimitere nu cuprinde, în afara precizării potrivit căreia Cartrans este un operator de intermediere de transport rutier, nicio altă informație concretă care să permită să se stabilească prestarea de servicii care, în speță, ar fi fost efectuată de această societate care a acționat, într-o asemenea calitate de intermediar, în numele și în contul altei persoane. Pe de altă parte, din termenii aceleiași decizii pare să reiasă că decizia de impunere în discuție în litigiul principal privește TVA-ul datorat direct pentru serviciile de transport prestate în vederea exportului de bunuri.
- 31 În aceste condiții și având în vedere insuficiența informațiilor de care dispune Curtea, instanței de trimitere îi revine sarcina să verifice, ținând seama de faptele care caracterizează situația în discuție în litigiul principal, dacă articolul 153 din Directiva TVA coroborat cu articolul 146 alineatul (1) litera (e) din aceasta din urmă are în mod efectiv vocație să se aplice situației menționate sau dacă acestei situații i se aplică doar această din urmă dispoziție.
- 32 Pe de altă parte, deși a doua întrebare se referă la ipoteza unui refuz al dreptului de deducere a TVA-ului, reiese din motivarea deciziei de trimitere, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 20 din concluzii, că întrebările instanței de trimitere privesc în esență condițiile care permit să se beneficieze de o scutire de TVA.
- 33 Ținând seama de cele ce precedă, este necesar să se considere că, prin intermediul celor două întrebări formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere urmărește să afle în esență dacă articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA și, dacă este cazul, această dispoziție coroborată cu articolul 153 din aceeași directivă se opun unei practici fiscale a unui stat membru potrivit căreia scutirea de TVA pentru prestările de servicii de transport legate direct de exportul de bunuri și, respectiv, pentru prestările de servicii efectuate de intermediari care participă la acest transport este refuzată în cazul în care persoana impozabilă nu este în măsură să demonstreze exportul bunurilor în cauză prin modalitatea specifică și exclusivă a unei declarații vamale de export. În caz afirmativ, instanța menționată ridică problema dacă aceleași dispoziții trebuie să fie interpretate în sensul că un carnet TIR vizat de autoritățile vamale ale țării terțe în care au fost transportate bunurile, prezentat de persoana impozabilă, este de natură, luat în considerare în mod individual și în orice împrejurări, să demonstreze caracterul real al exportului acestora.
- 34 În primul rând, în ceea ce privește scutirea prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, trebuie să se amintească de la bun început că ea o completează pe cea menționată la articolul 146 alineatul (1) litera (a) din această directivă și că urmărește, ca și această din urmă scutire, să garanteze impozitarea prestărilor de servicii în cauză la locul de destinație al acestora, respectiv cel unde vor fi consumate produsele exportate (Hotărârea din 29 iunie 2017, L. Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punctul 19).

- 35 Făcând trimitere, în această privință, la jurisprudența sa constantă potrivit căreia scutirile de TVA trebuie interpretate în mod strict deoarece constituie excepții de la principiul general potrivit căruia această taxă este colectată pentru fiecare livrare de bunuri și pentru fiecare prestare de servicii efectuată cu titlu oneros de o persoană impozabilă, Curtea a statuat că rezultă din modul de redactare și din obiectivul articolului 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, potrivit căruia sunt scutite de TVA prestările de servicii, inclusiv transportul și operațiunile accesorii acestuia, atunci când acestea sunt legate direct de exportul de bunuri, că dispoziția menționată trebuie interpretată în sensul că existența unei legături directe implică nu numai că, prin obiectul lor, prestările de servicii vizate contribuie la realizarea efectivă a unei operațiuni de export, ci și că aceste servicii sunt furnizate direct, după caz, exportatorului sau destinatarului bunurilor vizate de aceeași dispoziție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 iunie 2017, L. Č., C-288/16, EU:C:2017:502, punctele 22 și 23).
- 36 În al doilea rând și în măsura în care instanța de trimitere ajunge la concluzia că legătura directă impusă astfel în temeiul jurisprudenței amintite la punctul precedent din prezenta hotărâre se verifică în contextul cauzei principale, se ridică problema dacă autoritățile fiscale au posibilitatea să refuze beneficiul scutirilor în cauză pentru motivul că operatorul de transport sau intermediarul nu este în măsură să demonstreze, prin modalitatea specifică și exclusivă a unei declarații vamale de export, că bunurile în cauză au fost exportate efectiv în afara Uniunii.
- 37 În această privință, trebuie amintit că, în lipsa unei dispoziții în Directiva TVA referitoare la probele pe care persoanele impozabile sunt obligate să le prezinte pentru a beneficia de scutirea de TVA, revine statelor membre sarcina de a stabili, în conformitate cu articolul 131 din această directivă, condițiile în care scutesc operațiunile de export pentru a asigura aplicarea corectă și simplă a scutirilor și pentru a preveni orice posibilă evaziune, fraudă sau abuz. Cu toate acestea, în exercitarea competențelor lor, statele membre trebuie să respecte principiile generale ale dreptului care fac parte din ordinea juridică a Uniunii, între care figurează în special principiile securității juridice și proporționalității (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 octombrie 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 27 și jurisprudența citată).
- 38 În ceea ce privește principiul proporționalității, o măsură națională depășește ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea corectă a taxei în cazul în care condiționează în esență dreptul la scutirea de TVA de respectarea unor obligații de formă fără a lua în considerare cerințele de fond și mai ales fără a se considera necesar să se verifice dacă acestea erau îndeplinite. Astfel, operațiunile trebuie să fie impozitate luând în considerare caracteristicile lor obiective (Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 34 și jurisprudența citată).
- 39 Atunci când sunt îndeplinite condițiile de fond menționate, principiul neutralității fiscale impune ca scutirea de TVA să fie acordată chiar dacă anumite cerințe de formă nu au fost respectate de persoanele impozabile (a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 36 și jurisprudența citată).
- 40 Potrivit jurisprudenței Curții, există doar două situații în care nerespectarea unei cerințe de formă poate determina pierderea dreptului la scutirea de TVA (Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 38 și jurisprudența citată).
- 41 Pe de o parte, principiul neutralității fiscale nu poate fi invocat, în vederea scutirii de TVA, de o persoană impozabilă care a participat cu intenție la o fraudă fiscală ce a pus în pericol funcționarea sistemului comun de TVA (Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 39 și jurisprudența citată). Potrivit jurisprudenței Curții, nu este contrar dreptului Uniunii să se pretindă unui operator să acționeze cu bună-credință și să ia orice măsură care i s-ar putea pretinde în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea pe care o efectuează nu îl determină să participe la o fraudă fiscală. În ipoteza în care persoana impozabilă în cauză știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă săvârșită de client și nu a luat toate

măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita fraudă respectivă, scutirea ar trebui să îi fie refuzată (Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 40 și jurisprudența citată).

- 42 Pe de altă parte, încălcarea unei cerințe de formă poate conduce la refuzul scutirii de TVA dacă această încălcare are ca efect împiedicarea probării cu certitudine a îndeplinirii cerințelor de fond (Hotărârea din 9 februarie 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, punctul 42 și jurisprudența citată).
- 43 În ceea ce privește, precum în speță, caracteristicile obiective ale unei prestări de servicii de transport precum cea prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, din această dispoziție rezultă că o asemenea prestare trebuie să fie scutită de TVA atunci când este legată direct de un export de bunuri.
- 44 Printre condițiile de fond amintite se numără, prin urmare, astfel cum s-a amintit la punctul 35 din prezenta hotărâre, existența unei legături directe între prestarea în cauză și un export de bunuri, acesta din urmă fiind înțeles, după cum reiese din cuprinsul articolului 146 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA, drept o livrare de bunuri expediate sau transportate, de vânzător sau în contul acestuia, la o destinație din afara Uniunii.
- 45 Desigur, prestarea serviciului de transport scutită în temeiul articolului 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA trebuie diferențiată de operațiunea de export propriu-zisă, care constituie o altă operațiune impozabilă supusă unui regim vamal și fiscal propriu ce implică, dacă este cazul, alte persoane impozabile și a cărei scutire intră, la rândul său, sub incidența articolului 146 alineatul (1) litera (a) din aceeași directivă.
- 46 Totuși, este cert, astfel cum s-a amintit la punctele 34 și 35 din prezenta hotărâre, că prestarea serviciului de transport nu este scutită în acest fel decât pentru că reprezintă accesoriul unei asemenea operațiuni de export de bunuri pe care o completează și la a cărei realizare efectivă contribuie, ea urmărind, ca și scutirea de care beneficiază această din urmă operațiune, să garanteze impozitarea livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii menționate la locul de destinație al acestora, și anume cel în care produsele exportate vor fi consumate.
- 47 Trebuie de asemenea să se sublinieze că toate scutirile prevăzute la articolul 146 alineatul (1) din Directiva TVA constituie, astfel cum rezultă din titlul articolului menționat, „scutiri la export”.
- 48 În aceste condiții, pentru ca prestarea unor servicii de transport să poată fi scutită de TVA în temeiul articolului 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, precum și, în cazul în care această prestare este efectuată de un intermediar care acționează în numele și în contul altei persoane, în temeiul articolului 153 din directiva menționată, este în principiu necesar ca bunurile în discuție să fi făcut efectiv obiectul unui asemenea export, și anume o livrare de bunuri la o destinație în afara Uniunii, al cărei caracter real trebuie demonstrat într-un mod considerat satisfăcător de autoritățile fiscale competente. O asemenea cerință care privește astfel condițiile de fond necesare pentru acordarea scutirii nu poate, așadar, să fie considerată o obligație pur de formă, în sensul jurisprudenței amintite la punctul 38 din prezenta hotărâre.
- 49 Totuși, din aceste considerații nu rezultă că beneficiul unei asemenea scutiri poate fi supus condiției imperative ca operatorul de transport sau intermediarul în cauză să prezinte, în vederea demonstrării caracterului real al exportului, o declarație de export, cu excluderea, în acest fel, a oricărui alt element de probă care să poată întemeia convingerea autorității fiscale competente astfel necesară.
- 50 Într-adevăr, a impune o asemenea modalitate probatorie care exclude orice altă modalitate ar echivala cu a condiționa dreptul de scutire de respectarea unor obligații de formă, în sensul jurisprudenței amintite la punctele 38 și 39 din prezenta hotărâre, fără a se examina aspectul dacă cerințele de fond

prevăzute de dreptul Uniunii au fost sau nu efectiv îndeplinite. Simpla împrejurare că un operator de transport sau un intermediar care participă la o operațiune de transport nu este în măsură să prezinte o declarație de export nu presupune că un asemenea export nu a avut loc efectiv.

- 51 În această privință, astfel cum reiese în special din articolele 59, 161 și 182a din Codul vamal, obligația de a depune o asemenea declarație de export intră în sfera regimului vamal aplicabil în mod specific acelei operațiuni de export, iar nu prestării serviciului de transport sub acoperirea unui carnet TIR care, la rândul său, intră în sfera unui regim de tranzit. Astfel, o asemenea obligație nu revine în principiu operatorului de transport sau intermediarului prevăzut la articolul 153 din Directiva TVA care, în ceea ce îi privește, își asumă răspunderea pentru transportul bunurilor prin trecerea frontierei externe a Uniunii și prin expedierea acestora către destinația lor din țara terță și cu privire la care, în consecință, nu se prezumă în mod necesar că dispun de declarația menționată.
- 52 Pentru a proceda la verificările pe care sunt obligate să le efectueze atunci când verifică dacă sunt îndeplinite condițiile de fond cărora le este supusă scutirea prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA în ceea ce privește o operațiune de transport, autoritățile fiscale competente au obligația, astfel cum a arătat avocatul general la punctul 39 din concluzii, să examineze toate elementele de care pot să dispună pentru a stabili dacă din acestea se poate deduce, cu un grad de verosimilitate suficient de ridicat, că bunurile astfel transportate într-o țară terță au fost livrate în aceasta. În schimb, autoritățile respective nu pot deduce că nu s-a întâmplat acest lucru din simpla împrejurare că operatorul de transport sau intermediarul nu este în măsură să prezinte o declarație de export referitoare la acele bunuri.
- 53 Pe de altă parte, și astfel cum a arătat de asemenea avocatul general la punctul 40 din concluzii, dosarul de care dispune Curtea nu conține nicio informație în sensul că, în speță, operatorul de transport sau intermediarul ar fi participat în mod intenționat la o fraudă fiscală care a pus în pericol funcționarea sistemului comun de TVA sau că, în cazul în care o asemenea persoană impozabilă nu îndeplinește cerința de formă menționată, autoritățile competente ar fi împiedicate să stabilească dacă sunt îndeplinite cerințele de fond.
- 54 Din cele ce precedă rezultă că o practică fiscală a unui stat membru prin care este refuzat beneficiul scutirii de TVA pentru serviciile de transport de bunuri legate direct de exportul de bunuri în afara Uniunii, prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, sau pentru serviciile prestate de intermediari aferente unor asemenea servicii prevăzute la articolul 153 din această directivă, pentru simplul motiv că operatorul de transport sau intermediarul în cauză nu este în măsură să prezinte o declarație vamală de export pentru bunurile respective încalcă jurisprudența amintită la punctul 38 din prezenta hotărâre.
- 55 În ceea ce privește principiul securității juridice, trebuie amintit că acest principiu, care are drept corolar principiul protecției încrederii legitime și pe care, astfel cum s-a amintit la punctul 37 din prezenta hotărâre, statele membre sunt obligate să îl respecte atunci când stabilesc condițiile în materie de scutiri, impune, pe de o parte, ca normele de drept să fie clare și precise și, pe de altă parte, ca aplicarea acestora să fie previzibilă pentru justițiabili (Hotărârea din 9 octombrie 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 28 și jurisprudența citată).
- 56 Acest principiu se impune cu o rigoare deosebită atunci când este vorba despre o reglementare susceptibilă să determine obligații financiare, pentru a permite persoanelor interesate să cunoască cu exactitate obligațiile care le sunt impuse de aceasta. Rezultă că este necesar ca persoanele impozabile să aibă cunoștință de obligațiile lor fiscale înainte de a încheia o operațiune (Hotărârea din 9 octombrie 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 29 și jurisprudența citată).

- 57 Pe de altă parte, Curtea a precizat că obligațiile care revin unei persoane impozabile în materie de probă trebuie determinate în funcție de condițiile prevăzute expres în această privință de legislația națională și de practica obișnuită stabilită pentru operațiuni similare (Hotărârea din 9 octombrie 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punctul 30 și jurisprudența citată).
- 58 În speță, astfel cum subliniază instanța de trimitere, cerința referitoare la prezentarea unei declarații vamale de export nu rezultă din textul reglementării naționale în discuție în litigiul principal, care prevede, în această privință, doar depunerea unor documente, care nu sunt specificate în alt mod, care să permită stabilirea faptului că bunurile transportate au fost exportate.
- 59 În aceste condiții, practica fiscală în discuție în litigiul principal nu este conformă cu cerințele care decurg din principiul securității juridice, amintite la punctele 55-57 din prezenta hotărâre.
- 60 În al treilea rând, în ceea ce privește valoarea probantă pe care ar putea să o aibă carnetul TIR pentru a se stabili că este îndeplinită efectiv condiția aferentă exportului de bunuri de care prestarea unui serviciu de transport trebuie să fie legată în mod direct pentru a putea beneficia de scutirea de TVA prevăzută la articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, trebuie amintit că documentul menționat, care are un caracter uniform, este eliberat în conformitate cu dispozițiile pertinente ale Convenției TIR, la care sunt părți atât Uniunea, cât și statele sale membre.
- 61 Articolul 91 alineatul (1) litera (b) și alineatul (2) litera (b) din Codul vamal precizează că circulația mărfurilor pe teritoriul vamal al Uniunii și care se încheie în afara acesteia intră, în anumite cazuri determinate în conformitate cu procedura comitetului, sub incidența regimului de tranzit extern, printre altele atunci când această circulație are loc pe baza unui carnet TIR.
- 62 Astfel cum reiese din dispozițiile Convenției TIR, în special din articolul 1 literele (e) și (o) din aceasta, carnetul TIR trebuie să fie prezentat, împreună cu vehiculul care este destinat transportului bunurilor în cauză, la birourile vamale de plecare, de trecere și de destinație și trebuie să fie vizat de acestea prin intermediul filelor, al exemplarelor și al cotoarelor menționate la punctul 16 din prezenta hotărâre pentru a permite descărcarea diverselor operațiuni TIR în cauză din momentul în care s-a stabilit că acestea s-au încheiat în mod corect.
- 63 Rezultă din cele ce precedă că un carnet TIR vizat în mod corespunzător, printre altele de autoritățile vamale ale țării terțe de destinație, constituie un document oficial care permite, în principiu, să se ateste că, prin trecerea frontierelor externe ale Uniunii, bunurile în cauză au făcut obiectul unei mișcări fizice din Uniune către țara terță menționată și că ele au ajuns în aceasta din urmă.
- 64 Or, o asemenea trecere a frontierelor și sosirea bunurilor în țara terță de destinație pe care le atestă astfel carnetul TIR constituie unul dintre elementele unei operațiuni de export care o diferențiază de o operațiune care are loc în interiorul Uniunii (a se vedea prin analogie Hotărârea din 27 septembrie 2007, Teleos și alții, C-409/04, EU:C:2007:548, punctul 37).
- 65 Din aceste considerații rezultă că, în cazul în care o asemenea prestare a unui serviciu de transport este efectuată sub acoperirea unui carnet TIR, acesta este susceptibil, în lipsa unor motive precise care să permită să se pună la îndoială autenticitatea sau fiabilitatea acestui carnet și a elementelor sale, să aibă o relevanță deosebită în contextul specific al recunoașterii unui drept la scutire în legătură cu prestarea serviciului de transport menționată.
- 66 Autoritățile fiscale trebuie, așadar, să țină seama în mod corespunzător de un asemenea document la fel ca, de altfel, și cum s-a amintit la punctul 52 din prezenta hotărâre, de toate celelalte elemente aflate în posesia lor.

- 67 În această privință, acestor autorități le revine astfel sarcina să ia în considerare și documentele emise în cadrul Convenției CMR, precum cele menționate de instanța de trimitere, pentru a se examina dacă aceste elemente pot, eventual, să susțină existența verosimilă a unui export efectiv al bunurilor transportate.
- 68 Având în vedere toate cele ce precedă este necesar să se răspundă la întrebările preliminare că articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva TVA, pe de o parte, și dispoziția menționată coroborată cu articolul 153 din aceeași directivă, pe de altă parte, trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici fiscale a unui stat membru în temeiul căreia scutirea de TVA pentru prestarea serviciilor de transport legate direct de exportul de bunuri și, respectiv, pentru prestarea de servicii efectuate de intermediari care participă la această prestare a serviciilor de transport este condiționată de prezentarea de către persoana impozabilă a declarației vamale de export privind bunurile în cauză. În această privință, în vederea acordării scutirilor menționate, autoritățile competente au obligația să examineze dacă, din ansamblul elementelor de care ele pot dispune, îndeplinirea condiției legate de exportul bunurilor în cauză poate fi dedusă cu un grad de verosimilitate suficient de ridicat. În acest context, un carnet TIR vizat de autoritățile vamale ale țării terțe de destinație a bunurilor, prezentat de persoana impozabilă, constituie un element de care autoritățile menționate trebuie, în principiu, să țină seama în mod corespunzător, cu excepția cazului în care acestea au motive precise să se îndoiască de autenticitatea sau de fiabilitatea acestui document.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 69 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a șaptea) declară:

Articolul 146 alineatul (1) litera (e) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, pe de o parte, și dispoziția menționată coroborată cu articolul 153 din aceeași directivă, pe de altă parte, trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici fiscale a unui stat membru în temeiul căreia scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru prestarea serviciilor de transport legate direct de exportul de bunuri și, respectiv, pentru prestarea de servicii efectuate de intermediari care participă la această prestare a serviciilor de transport este condiționată de prezentarea de către persoana impozabilă a declarației vamale de export privind bunurile în cauză. În această privință, în vederea acordării scutirilor menționate, autoritățile competente au obligația să examineze dacă, din ansamblul elementelor de care ele pot dispune, îndeplinirea condiției legate de exportul bunurilor în cauză poate fi dedusă cu un grad de verosimilitate suficient de ridicat. În acest context, un carnet TIR vizat de autoritățile vamale ale țării terțe de destinație a bunurilor, prezentat de persoana impozabilă, constituie un element de care autoritățile menționate trebuie, în principiu, să țină seama în mod corespunzător, cu excepția cazului în care acestea au motive precise să se îndoiască de autenticitatea sau de fiabilitatea acestui document.

Prechal

Toader

Rosas

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 8 noiembrie 2018.

Grefier
A. Calot Escobar

Președinte
K. Lenaerts